

WFR 2020/104

Late verstrekking btw-nummer bij intracommunautaire transacties – leidt quick fix tot gordiaanse knoop?

PROF. MR. DR. M.M.W.D. MERKX¹

1 Inleiding

Op 4 oktober 2017 presenteerde de Europese Commissie haar plannen voor een definitief btw-stelsel voor de intracommunautaire handel tussen ondernemers,² om deze plannen in een voorstel in het voorjaar van 2018 nader in te vullen.³ De plannen omvatten een aantal quick fixes, oplossingen waarmee problemen in het bestaande stelsel voor intracommunautaire handel in de tussentijd moeten worden opgelost. Hoewel weinig voortgang is geboekt op het dossier voor het definitieve btw-stelsel zijn de quick fixes inmiddels wel in werking getreden per 1 januari 2020, een jaar later dan de oorspronkelijk in het voorstel genoemde 1 januari 2019. Zoals inmiddels te doen gebruikelijk bij nieuwe wetgeving wordt deze wetgeving voorzien van een toelichting van het directoraat-generaal belastingen en douane-unie van de Europese Commissie (hierna: directoraat-generaal) waarin die bepalingen nader worden uitgelegd.⁴ Deze uitleg verscheen eind vorig jaar.

Er zijn vier quick fixes die sinds 1 januari 2020 gelden. Dit artikel gaat over een van die quick fixes: de nieuwe materiële vereisten voor toepassing van het nultarief. Deze quick fix heeft naar mijn mening de meeste impact voor Nederlandse ondernemers. Deze quick fix geldt namelijk voor alle ondernemers die intracommunautair handelen, terwijl de andere quick fixes zien op een regeling voor voorraad op afroep en ABC-transacties. Een vierde quick fix bevat een bewijsvermoeden dat de ondernemer kan gebruiken om te bewijzen dat de goederen zijn vervoerd. De strikte voorwaarden van dit bewijsvermoeden maken de bepaling echter beperkt toepasbaar, terwijl tegelijkertijd de voor 1 januari 2020 bestaande methoden voor het leveren van bewijs van het vervoer van de ene naar de andere EU-lidstaat ook na 31 december 2019 toegepast kunnen worden.⁵

De nieuwe materiële vereisten voor toepassing van het nultarief zijn ingevoerd in het kader van de strijd tegen de btw-carrouselfraude. Vanaf 1 januari 2020 dient de leverancier te beschikken over het btw-nummer van zijn afnemer uit een andere EU-lidstaat dan de EU-lidstaat van vertrek van de goederen en hij moet een correcte Opgaaf Intracommunautaire Prestaties (hierna: Opgaaf ICP) indienen, wil hij het nultarief nog kunnen toepassen. Dit is de enige quick fix die op verzoek van de EU-lidstaten in de EU btw-regelgeving is opgenomen. De

¹ Hoogleraar indirecte belastingen verbonden aan Erasmus Universiteit Rotterdam en partner bij het Bureau Vaktechniek van BDO Accountants en Belastingadviseurs B.V. te Tilburg.

² Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft harmonisering en vereenvoudiging van bepaalde regels in het btw-stelsel en tot invoering van het definitieve stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten COM/2017/0569 final - 2017/0251 (CNS).

³ Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de invoering van de nadere technische maatregelen voor de werking van het definitieve btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten COM/2018/329 final.

⁴ Explanatory Notes on the EU VAT changes in respect of call-off stock arrangements, chain transactions and the

exemption for intra-Community supplies of goods ('2020 Quick Fixes') Council Directive (EU) 2018/1910, Council Implementing Regulation (EU) 2018/1912, Council Regulation (EU) 2018/1909. Gepubliceerd in december 2019.

⁵ Zie voor meer informatie over de andere drie quick fixes: N. Verbaan, 'Implementatie quick fixes btw: grote stappen snel thuis?', MBB 2019/37 en B.T.J.G. van Osch, 'Quick fixes: eenvoud siert de mens of pappen en nathouden?', BtwBrief 2019/68.

andere drie quick fixes zijn bedoeld om vereenvoudiging te brengen voor de ondernemers.

Met Wolf vraag ik me af of de nieuwe vereisten voor toepassing van het nultarief effectief zullen bijdragen aan de bestrijding van de fraude.⁶ Fraudeurs zullen ervoor zorgen dat zij aan die nieuwe vereisten voldoen om vervolgens na verloop van tijd met de noorderzon te vertrekken. Met andere woorden: er is wel een probleem, maar is dit de oplossing?

In dit artikel ga ik in op een kwestie die pas helder aan het licht is gekomen toen de toelichting van het directoraat-generaal verscheen. Uit deze toelichting blijkt namelijk dat de afnemer ook nadat de levering en facturering hebben plaatsgevonden zijn btw-identificatienummer aan de leverancier kan verstrekken. Uit de eind 2019 gepubliceerde toelichting blijkt dat in dat geval alsnog het nultarief geldt. Facturen en aangiftes moeten dan worden gecorrigeerd. De vraag komt op of het verzenden van een creditnota en het corrigeren van de aangifte voldoende is of dat sprake is van ten onrechte gefactureerde btw, waarvoor de procedure voor herziening van de ten onrechte berekende btw moet worden gevolgd.

In mijn zoektocht naar het antwoord op deze vraag leek deze te leiden tot een gordiaanse knoop.⁷ Ik denk dat ik deze heb kunnen ontwarren. In dit artikel besteed ik aandacht aan dit vraagstuk en de oplossing daarvan. Hiertoe zal ik allereerst de regels voor intracommunautaire transacties uiteenzetten (onderdeel 2). Vervolgens ga ik in op de regels voor ten onrechte berekende btw (onderdeel 3). In onderdeel 4 bespreek ik vervolgens de btw-gevolgen aan de hand van een casus waarin de afnemer pas later zijn btw-nummer verstrekt. Ik sluit af met enkele conclusies en opmerkingen in onderdeel 5.

2 Intracommunautaire transacties binnen de btw

Wanneer een ondernemer goederen levert aan een andere ondernemer of een persoon die verplicht is om intracommunautaire verwervingen aan te geven in de EU-lidstaat van aankomst en de goederen worden in het kader van de levering vervoerd van de ene naar de andere EU-lidstaat dan spreken we binnen de btw van een intracommunautaire transactie. De levering is belast in het land van vertrek van de goederen, in Nederland op basis van art. 5 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968, maar onderworpen aan het nultarief, in Nederland op grond van

art. 9 lid 2 onderdeel a jo. Tabel II post a.6 Wet OB 1968. De ondernemer die de goederen verwerft moet in de EU-lidstaat van aankomst een intracommunautaire verwerving aangeven, in Nederland op grond van art. 17a en 17b Wet OB 1968. Dat betekent dat de afnemer btw aangeeft naar het lokale btw-tarief. Indien en voor zover de afnemer recht heeft op aftrek van voorbelasting brengt de afnemer die btw in aftrek in dezelfde btw-aangifte, in Nederland op grond van art. 15 lid 1 onderdeel b Wet OB 1968.

Toepassing van het nultarief moet blijken uit boeken en bescheiden, art. 12 lid 1 Uitvoeringsbesluit OB 1968. Om het nultarief toe te kunnen passen moet volgens het Hof van Justitie aan de volgende voorwaarden worden voldaan:

- De afnemer is een ondernemer of een andere persoon die een intracommunautaire verwerving aan moet geven.⁸
- Er is sprake van de overgang van de macht om als eigenaar over een roerende lichamelijke zaak te beschikken, met andere woorden er is sprake van een levering van een roerende zaak.
- Het goed wordt verzonden of vervoerd door de verkoper of de afnemer of voor hun rekening naar een andere EU-lidstaat dan de EU-lidstaat van vertrek.⁹

Andere voorwaarden, zoals het beschikken over het btw-nummer van de afnemer, zijn door het Hof van Justitie altijd aangemerkt als formele voorwaarden. Het niet voldoen aan formele voorwaarden brengt niet met zich dat toepassing van het nultarief vervalt, mits geen sprake is van betrokkenheid bij fraude¹⁰ en de leverancier op andere wijze kan bewijzen dat aan de voorwaarden voor een intracommunautaire levering is voldaan.¹¹

Sinds 1 januari 2020 kan het nultarief bij intracommunautaire leveringen slechts worden toegepast wanneer de leverancier beschikt over een geldig btw-identificatienummer van zijn afnemer uit een andere EU-lidstaat dan de EU-lidstaat van vertrek en de leverancier de levering op correcte wijze in de Opgaaf ICP heeft opgenomen. Deze formele voorwaarden zijn daarmee materiële voorwaarden geworden. Daarnaast blijven de hiervoor genoemde voorwaarden gelden.

⁸ Het gaat hierbij om een niet-belastingplichtige die voor meer dan 10.000 per jaar goederen verwerft uit andere EU-lidstaten, art. 1a lid 2 onderdeel b Wet OB 1968.

⁹ HvJ EU 27 september 2009, C-409/04 (Teleos), BNB 2008/11.

¹⁰ De leverancier heeft te goeder trouw gehandeld en alles gedaan wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om te voorkomen dat hij betrokken raakt bij btw-fraude.

¹¹ Zie bijvoorbeeld HvJ 27 september 2012, C-587/10 (VSTR), V-N 2012/53.17.

⁶ R.A. Wolf noot bij Europese Commissie IP/17/3443, NLF 2017/2417.

⁷ Een gordiaanse knoop is een onontwarbare knoop.

Sinds 1 januari 2020 geldt dan ook de volgende tekst van art. 138 lid 1 Btw-richtlijn:

De lidstaten verlenen vrijstelling voor de levering van goederen die door of voor rekening van de verkoper of de afnemer worden verzonden of vervoerd naar een bestemming buiten hun respectieve grondgebied, maar binnen de Gemeenschap, wanneer aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- a) de goederen worden geleverd aan een andere belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig handelt in een andere lidstaat dan de lidstaat waar de verzending of het vervoer van de goederen aanvangt;
- b) de belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon aan wie de levering wordt verricht, is voor btw-doeleinden geïdentificeerd in een andere lidstaat dan die waar de verzending of het vervoer van de goederen aanvangt, en heeft zijn btw-identificatienummer aan de leverancier meegedeeld.

Voorts geldt op grond van het nieuwe art. 138 lid 1bis Btw-richtlijn:

De in lid 1 geregelde vrijstelling geldt niet indien de leverancier niet voldoet aan de in de artikelen 262 en 263 neergelegde verplichting om een lijst in te dienen of indien de door hem ingediende lijst niet de krachtens artikel 264 vereiste correcte informatie betreffende deze levering bevat, tenzij de leverancier deze tekortkoming terdege ten genoegen van de bevoegde autoriteiten kan verantwoorden.

De nieuwe regeling vermeldt niet wanneer de ondernemer dient te beschikken over een btw-nummer van zijn afnemer. Wanneer ik deze twee bepalingen gecombineerd lees, lijkt daaruit te volgen dat een onjuiste Opgaaf ICP kan worden hersteld (ten genoegen van de bevoegde autoriteiten), maar dat het niet beschikken over het btw-nummer van de afnemer op het moment waarop de btw verschuldigd is ertoe leidt dat het nultarief niet geldt en dat dit niet kan worden gecorrigeerd. Bij prestaties die aan ondernemers worden verricht is dit het moment waarop de factuur wordt uitgereikt of had moeten worden uitgereikt overeenkomstig art. 13 lid 1 Wet OB 1968.¹²

“Ook nultarief bij latere verstrekking btw-nummer”

Uit de toelichting van het directoraat-generaal die eind 2019 werd gepubliceerd blijkt echter dat dat een misvatting is. Wanneer de afnemer namelijk kan bewijzen dat hij de goederen als ondernemer heeft verworven en alsnog een btw-identificatienummer verstrekt aan zijn leverancier en er is geen indicatie dat sprake is van fraude of misbruik dan kan alsnog het nultarief worden toegepast. De leverancier dient dan de factuur aan te passen conform de in de betreffende EU-lidstaat geldende regels.¹³ Een situatie waarin zich dit kan voordoen is de situatie waarin de afnemer een btw-nummer heeft aangevraagd, maar dat nog niet tot zijn beschikking heeft.¹⁴ De staatssecretaris heeft dit standpunt van de toelichting overigens niet overgenomen. In plaats hiervan stelt de staatssecretaris dat niet is voorgeschreven op welk moment de leverancier dient te beschikken over het btw-nummer van zijn afnemer en dat het ter beoordeling aan de ondernemer zelf is. Vervolgens volgt uit de toelichting:

‘Daarbij zal hij zich er bewust van moeten zijn dat de toepassing van het tarief van nihil vereist dat hij daarvoor aan de daaraan gestelde eisen voldoet, voor wat betreft het btw-identificatienummer in elk geval uiterlijk op het moment dat het belastbaar feit plaatsvindt. Indien hij niet beschikt over een juist btw-identificatienummer van zijn afnemer loopt hij het risico – afgezien van de herstelbaarheid – dat het tarief van nihil wordt geweigerd en hij de verschuldigde btw niet alsnog kan verhalen op zijn afnemer. Dit laatste zal ook afhangen van hetgeen de leverancier met zijn afnemer is overeengekomen. Het moment waarop het verstandig is dat de leverancier het btw-identificatienummer van zijn afnemer verifieert zal dus afhangen van het moment waarop de leverancier zich onomkeerbaar vastlegt op de toepassing van het tarief van nihil aan zijn afnemer. De leverancier kan de toepassing van het tarief van nihil overigens niet worden geweigerd op de enkele grond dat de belastingdienst van een andere lidstaat na de levering van het goed het btw-identificatienummer van de afnemer met terugwerkende kracht – tot vóór die levering – heeft ingetrokken.¹⁵

¹³ Zie het antwoord op vraag 4.3.2 van de explanatory notes op p. 73.

¹⁴ Zie het antwoord op vraag 4.3.3 van de explanatory notes op p. 73.

¹⁵ Besluit van 18 december 2019, Stb. 2019, 516, p. 34 en 35.

¹² Voor vooruitbetalingen is dat uiterlijk het moment waarop de vergoeding is ontvangen, art. 13 lid 2 Wet OB 1968.

Deze passage blinkt wat mij betreft niet uit in helderheid. Enerzijds lijkt de staatssecretaris te zeggen dat de ondernemer op het moment waarop het belastbaar feit plaatsvindt dient te beschikken over een juist btw-nummer en anderzijds wijst hij op een herstelbaarheid. Omdat Nederland ook betrokken is geweest bij de totstandkoming van de toelichting en gelet op de vermelding van de herstelbaarheid door de staatssecretaris ga ik er ook vanuit dat Nederland de visie heeft dat toepassing van het nultarief ook mogelijk is wanneer de leverancier na het moment waarop het belastbaar feit zich heeft voorgedaan het btw-nummer van zijn afnemer ontvangt.

3 Ten onrechte berekende btw

Op grond van art. 37 Wet OB 1968 is btw die ten onrechte is berekend verschuldigd door de ondernemer die de btw in rekening heeft gebracht op het moment van het uitreiken van de factuur. De regeling beoogt te voorkomen dat Nederland belastinginkomsten verliest doordat de afnemer de ten onrechte berekende btw wel in aftrek brengt, maar de leverancier of dienstverrichter niet verplicht zou zijn deze te voldoen. Overigens volgt uit het arrest *Genius Holding*¹⁶ dat de afnemer ten onrechte berekende btw niet in aftrek mag brengen. Er ontstaat op die manier een dubbele naheffingsbevoegdheid bij de fiscus. Hoe daar mee wordt omgegaan in de praktijk is geregeld in paragraaf 3.5.2 van het besluit administratieve en factureringsverplichtingen¹⁷ en valt buiten het bestek van dit artikel.

In het arrest *Schmeink en Strobel*¹⁸ oordeelde het Hof van Justitie dat in geval sprake is van ten onrechte berekende btw EU-lidstaten de leverancier of dienstverrichter de gelegenheid moeten bieden om de ten onrechte berekende btw te herzien. Hierbij moet de leverancier of dienstverrichter het gevaar voor verlies van belastinginkomsten uitschakelen of hij moet aantonen dat hij ter goeder trouw was.¹⁹ Wanneer dat het geval is kan de leverancier of dienstverrichter de btw terugkrijgen van de Belastingdienst. De leverancier of dienstverrichter geeft de btw terug aan de afnemer. Nederland heeft uitvoering gegeven aan dit arrest in paragraaf 3.5.1 van het besluit administratieve en factureringsverplichtingen. In paragraaf 3.5.1 van het besluit van 6 december 2014, BLKB 2014/704M is bepaald

dat om de btw terug te kunnen vragen de ondernemer een creditnota dient te versturen dan wel de oorspronkelijke factuur moet terugnemen. Daarnaast moet hij het gevaar voor verlies van belastinginkomsten uitschakelen. Dat kan hij bijvoorbeeld doen door te bewijzen dat zijn afnemer de btw niet in aftrek kan brengen, aan te tonen dat de factuur niet is en niet meer kan worden gebruikt voor het uitoefenen van aftrekrecht door de terugname ervan of aan te tonen dat de factuur wel is gebruikt voor het uitoefenen van het aftrekrecht, maar de afnemer de afgetrokken btw weer op aangifte heeft voldaan. Het Nederlandse beleid eist dat ook wanneer de afnemer te goeder trouw is het gevaar voor verlies van belastinginkomsten moet worden uitgeschakeld en gaat daarmee naar mijn mening verder dan de jurisprudentie van het Hof van Justitie. Het verzoek om teruggaaf wordt beschouwd als een bezwaar tegen de voldoening op aangifte, naheffingsaanslag of teruggaafbeschikking waarin het te veel berekende btw-bedrag is begrepen. Als het verzoek buiten de bezwaartermijn wordt ingediend, wordt het ambtshalve in behandeling genomen.

4 Gevolgen van late verstrekking btw-nummer

4.1 Inleiding

Zoals ik in paragraaf 2 heb beschreven is het mogelijk dat een leverancier alsnog het nultarief toepast wanneer hij na het moment van de levering en het moment van verschuldigdheid alsnog het btw-nummer van zijn afnemer ontvangt. In deze paragraaf ga ik in op de gevolgen voor de Nederlandse ondernemer. Ik doe dit aan de hand van een casus.

4.2 Oorspronkelijke btw-behandeling levering

Casus

Ondernemer A in Nederland levert goederen aan ondernemer B in Duitsland op 26 maart 2020. Hij stuurt hiervoor een factuur aan B op 31 maart 2020. De betaaltermijn van deze factuur is dertig dagen. A ontvangt geen btw-identificatienummer van B.

De btw-gevolgen in de casus zijn als volgt. Omdat op 26 en 31 maart 2020 niet is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van het nultarief wegens intracommunautaire levering, brengt A 21% Nederlandse btw aan B in rekening ter zake van de levering van de goederen. Deze btw voldoet A via zijn aangifte over het eerste kwartaal 2020. A is deze btw op grond van art. 13 lid 1 Wet OB 1968 verschuldigd op het tijdstip van de uitreiking van de factuur. Er is geen sprake van ten onrechte berekende btw (37-btw), omdat A niet beschikt over

¹⁶ HvJ EG 13 december 1989, C-342/87, BNB 1990/237.

¹⁷ Besluit van 6 december 2014, BLKB 2014/704M, V-N 2015/7.16, zoals gewijzigd bij het besluit van 10 oktober 2017, BLKB 2017/7366, V-N 2017/55.40.

¹⁸ HvJ EG 19 september 2000, C-454/98, BNB 2002/167.

¹⁹ Recent nog bevestigd door HvJ EU 8 mei 2019, C-712/17 (EN. SA), V-N 2019/24.9.

het btw-nummer van B en dus niet voldoet aan de voorwaarden voor toepassing van het nultarief. Deze situatie onderscheidt zich daarmee van bijvoorbeeld de situatie waarin een ondernemer ten onrechte niet de verleggingsregeling heeft toegepast, omdat hij niet op de hoogte was van de status van zijn afnemer. Deze status bezat de afnemer al wel en daarom had ook op het moment van de dienst de verleggingsregeling al kunnen worden toegepast. Er is dan sprake van 37-btw omdat de btw materieel niet door de presterende ondernemer verschuldigd was op grond van een andere wettelijke bepaling. In het voorbeeld ligt dit anders. Het nultarief kon niet worden toegepast op het moment van levering en het moment van facturering, omdat de leverancier op dat moment niet over een btw-nummer van zijn afnemer beschikte. Er is geen sprake van btw in de zin van art. 37 Wet OB 1968, aangezien de btw op grond van art. 13 Wet OB 1968 is verschuldigd.

B is verplicht een intracommunautaire verwerving aan te geven in Duitsland. Dat A het nultarief niet toepast neemt immers niet weg dat hij voldoet aan de voorwaarden dat hij goederen verwerft in Duitsland die afkomstig zijn uit een andere EU-lidstaat en hij als ondernemer verplicht is intracommunautaire verwervingen aan te geven.²⁰ B kan naar mijn mening ook de btw in aftrek brengen die A hem berekend heeft. Er is geen sprake van ten onrechte berekende btw, omdat de btw terecht in rekening is gebracht.²¹ Als B niet geregistreerd is in Nederland moet hij de btw terugvragen via een teruggaafverzoek op grond van Richtlijn 2008/9/EG²² via de Duitse belastingdienst. Art. 4 onderdeel b van deze richtlijn staat hier mijns inziens niet aan in de weg. Hierin staat dat de btw voor intracommunautaire leveringen waarvoor het nultarief toegepast had kunnen worden niet kan worden teruggevraagd. Naar mijn mening is geen sprake van een situatie waarin het nultarief had kunnen worden toegepast, omdat de leverancier niet beschikt over het btw-nummer van zijn afnemer. De Dertiende Richtlijn,²³ die geldt voor buiten

de EU gevestigde ondernemers, kent een dergelijke bepaling overigens niet.²⁴

4.3 Latere verstrekking btw-nummer

Vervolg casus

Op 30 april 2020 wil ondernemer B de factuur gaan betalen en ziet hij tot zijn schrik het Nederlandse btw-bedrag op de factuur. Hij neemt contact op met A om te informeren waarom deze Nederlandse btw heeft berekend. A informeert ondernemer B over de reden waarom hij Nederlandse btw heeft berekend. Op 2 mei 2020 verstrekt ondernemer B alsnog zijn Duitse btw-nummer.

Uit de toelichting van het directoraat-generaal volgt dat A alsnog het nultarief mag toepassen op deze levering. A zal zijn factuur en aangifte moeten corrigeren. Tevens zal hij de levering alsnog moeten vermelden in de Opgaaf ICP. A zal een creditnota naar B versturen waarop hij de toepassing van het nultarief en het btw-identificatienummer van B vermeldt. Onduidelijk is echter op welke wijze de aangifte en Opgaaf ICP moeten worden gecorrigeerd en op welke wijze de btw kan worden teruggevraagd. Dergelijke aspecten zijn niet op EU-niveau geregeld waardoor het aan Nederland is om daar een regeling voor te treffen.

4.3.1 Positie leverancier

Allereerst wil ik de positie van de leverancier bezien. Hij is immers degene die de correcties moet maken. In Nederland kennen we twee situaties waarin correcties van facturen plaatsvinden die hun eigen btw-gevolgen kennen:

1. Fouten en vergissingen. Wanneer een ondernemer fouten of vergissingen maakt, berekent hij ten onrechte btw of bijvoorbeeld btw tegen een te hoog btw-tarief. Op grond van art. 37 Wet OB 1968 is hij het te veel berekende btw-bedrag verschuldigd (tenzij de afnemer een particulier is).²⁵ De opsteller van de factuur kan in dat geval conform het beleid van de staatssecretaris de te veel berekende btw herzien als hij het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig heeft uitgeschakeld. Lidstaten dienen de voorwaarden hiervoor te bepalen. Ik verwijs hiervoor verder naar hetgeen besproken is in onderdeel 3.

²⁰ Zie de definitie van art. 20 Btw-richtlijn en art. 17a lid 1 Wet OB 1968. Dit volgt ook uit de genoemde toelichting van het directoraat-generaal, antwoord op vraag 4.3.2.

²¹ Dat ten onrechte berekende btw niet aftrekbaar is volgt uit: HvJ EG 13 december 1989, C-342/87, BNB 1990/237.

²² Richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in Richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn PB L 44 van 20.2.2008, p. 23–28.

²³ Dertiende richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten, Richtlijn 86/560/EEG, PbEG 1986, nr. L. 326, p. 40 e.v.

²⁴ Dat sprake is van een intracommunautaire levering ligt ook minder voor de hand wanneer de Dertiende Richtlijn van toepassing is, omdat deze geldt voor buiten de EU gevestigde leveranciers. Toch is het mogelijk dat ook een buiten de EU gevestigde leverancier als afnemer betrokken is bij een intracommunautaire transactie.

²⁵ Besluit van 6 december 2014, BLKB 2014/704M, V-N 2015/7.16 zoals gewijzigd bij het besluit van 10 oktober 2017, BLKB2017/7366, V-N 2017/55.14, onderdeel 3.5.1.

2. Kortingen. In geval van kortingen bepaalt art. 29 lid 1 Wet OB 1968 dat de maatstaf van heffing wordt verlaagd en dat een recht op teruggaaf ontstaat van de btw begrepen in het bedrag van de korting. Het recht ontstaat ingevolge art. 29 lid 2 Wet OB 1968 op het moment waarop de prijsvermindering komt vast te staan. In geval van toepassing van art. 29 Wet OB 1968 is geen sprake van btw op de voet van art. 37 Wet OB 1968.²⁶ De ondernemer die de prestatie heeft verricht, hoeft dus niet het gevaar voor verlies van belastinginkomsten uit te schakelen om de btw terug te kunnen vragen. Het terug te vorderen btw-bedrag wordt verwerkt in de aangifte in het tijdvak waarin het recht op teruggave ontstaat, art. 29 lid 4 Wet OB 1968.

Zoals ik in paragraaf 4.2 heb betoogd, is geen sprake van een situatie waarin sprake is van btw op de voet van art. 37 Wet OB 1968, waardoor herziening van de btw door het uitschakelen van het gevaar voor verlies van belastinginkomsten niet aan de orde is. Ook is art. 29 Wet OB 1968 niet van toepassing, omdat geen sprake is van een verleende prijsvermindering, annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de prijs van het product. Er is sprake van een loutere correctie van het btw-bedrag. De conclusie is dus dat de Nederlandse btw-regelgeving geen bepaling bevat op basis waarvan kan worden vastgesteld op welke wijze en wanneer de btw in dit geval kan worden teruggevorderd en onder welke voorwaarden dit kan plaatsvinden.

“Geen Nederlandse regeling over wijze en tijdstip teruggave btw”

Het kan niet zo zijn dat dan geen recht op teruggaaf bestaat. Het past niet binnen het btw-systeem dat een leverancier die een btw-bedrag terecht conform de geldende btw-regelgeving²⁷ teruggeeft aan zijn afnemer die btw niet kan terugkrijgen van de fiscus. De btw zou dan bij de leverancier kunnen blijven drukken, hetgeen in strijd is met het rechtskarakter van de btw als algemene verbruiksbelasting en het neutraliteitsbeginsel. Wanneer de mogelijkheid tot correctie moet worden geboden dan kan het ontbreken van een wettelijke

grondslag voor de wijze waarop dit moet plaatsvinden daaraan niet in de weg staan.

Omdat geen sprake is van toepassing van art. 29 Wet OB 1968 kan naar mijn mening louter worden teruggekeerd naar het oorspronkelijke moment van verschuldigdheid, namelijk het tijdvak waarin de leverancier de oorspronkelijke factuur heeft uitgereikt. In dat tijdvak moet de leverancier zijn aangifte corrigeren (rubriek 1a (binnenlandse leveringen) negatief, rubriek 3b (intracommunautaire leveringen) positief) en hij moet zijn Opgaaf ICP aanpassen. Is daarmee ook met terugwerkende kracht sprake van ten onrechte berekende btw op de voet van art. 37 Wet OB 1968? Daar heb ik moeite mee. De toepassing van art. 37 Wet OB zou dan ontstaan doordat de Nederlandse wetgever voor deze concrete situatie niets heeft geregeld, waardoor niets anders kan worden gedaan dan de oorspronkelijke aangifte en Opgaaf ICP corrigeren. Een bevestiging van deze visie lees ik in een arrest van de Hoge Raad van 14 juni 2002.²⁸ Hoewel het in deze zaak gaat om heffingsrente, overweegt de Hoge Raad in dit arrest namelijk dat het feit dat een creditnota is uitgereikt niet met zich brengt dat de verschuldigdheid op grond van art. 37 Wet OB 1968 met terugwerkende kracht is komen te vervallen. Het moment van verschuldigdheid is op grond van art. 37 Wet OB 1968 het moment waarop de factuur is uitgereikt. In de casus die centraal staat in dit artikel bestond op het moment van het uitreiken van de factuur geen verschuldigdheid op grond van art. 37 Wet OB, maar op grond van art 13 lid 1 Wet OB 1968. Ook art. 13 lid 1 Wet OB 1968 bepaalt dat het moment van verschuldigdheid het tijdstip van de uitreiking van de factuur is, wanneer een verplichting tot uitreiking van de factuur bestaat. Uit het arrest van de Hoge Raad leid ik af dat verschuldigdheid wordt beoordeeld op het moment van het uitreiken van de factuur en dat gebeurtenissen daarna geen gevolgen hebben voor die verschuldigdheid. Wat geldt voor art. 37 Wet OB 1968 moet naar mijn mening dan ook gelden voor de verschuldigdheid op grond van art. 13 lid 1 Wet OB 1968. Als de verschuldigdheid op grond van art. 37 Wet OB 1968 niet met terugwerkende kracht kan vervallen, dan kan mijns inziens de verschuldigdheid op grond van art. 37 Wet OB 1968 ook niet met terugwerkende kracht ontstaan noch kan de verschuldigdheid op grond van art. 13 lid 1 Wet OB met terugwerkende kracht vervallen.

Mijn conclusie luidt dus aan de zijde van de leverancier: correctie van de oorspronkelijke aangifte en Opgaaf ICP en geen verzoek om herziening van btw die verschuldigd is op de voet van art. 37 Wet OB 1968, waarbij het gevaar voor verlies aan belastinginkomsten niet hoeft te worden uitgeschakeld. Ten overvloede merk ik nog op

²⁶ Zie HR 15 januari 2010, 08/01868, V-N 2010/6.29.

²⁷ Waaronder ik dan ook de uitleg daarvan in de toelichting van het directoraat-generaal schaar.

²⁸ HR 14 juni 2002, 36727, V-N 2002/32.8.

dat als al sprake zou zijn van 37-btw de leverancier die btw naar mijn mening ook zonder het gevaar voor verlies van belastinginkomsten uit te schakelen kan terugkrijgen als hij te goeder trouw is. Als de leverancier 21% Nederlandse btw heeft berekend omdat hij geen btw-nummer van zijn afnemer had ontvangen, is dat mijns inziens in beginsel het geval.²⁹ Het Nederlandse beleid is op dit punt te beperkt (zie paragraaf 3).

4.3.2 Positie afnemer

De afnemer zal een creditnota ontvangen van de leverancier waarop de berekening van 21% Nederlandse btw ongedaan zal worden gemaakt. Mocht hij de btw al in aftrek hebben gebracht dan is hij die btw weer verschuldigd. Verschuldigdheid van de in aftrek gebrachte btw ontstaat voor de afnemer op grond van art. 14 Wet OB 1968. Deze bepaling geeft slechts aan dat de in een tijdvak verschuldigde btw op aangifte moet worden voldaan. Er zijn bepalingen in de Wet OB 1968 die het tijdstip van verschuldigdheid in geval van correcties van de voortafrek nader regelen. Art. 29 lid 7 Wet OB regelt het tijdstip van verschuldigdheid aan de zijde van de afnemer bij geheel of gedeeltelijke niet-betaling. Zoals in paragraaf 4.3.1 aangegeven kan deze bepaling niet van toepassing zijn omdat juist het btw-bedrag en niet de vergoeding wordt verminderd. Ook art. 15 lid 4 Wet OB, de herzieningsregeling, kan hier niet van toepassing zijn, omdat deze bepaling aanknoopt bij (een wijziging van) het gebruik van het goed.³⁰ Hierbij merk ik op dat art. 185 lid 1 Btw-richtlijn wel mogelijkheden biedt om de btw-aftrek te herzien in geval van wijzigingen die zich na de aangifte voordoen. Het verstrekken van een btw-nummer is naar mijn mening als een dergelijke wijziging te beschouwen. Nederland heeft hiervoor echter niets expliciet geregeld.

Ook hier komt de vraag op of dat betekent dat de btw niet terugbetaald hoeft te worden omdat een duidelijke wettelijke grondslag hiervoor ontbreekt. Ook hier geldt uiteraard dat het systeem van de btw met zich brengt dat de afnemer geen btw in aftrek mag blijven brengen wanneer hij die btw heeft terugontvangen van de leverancier. Belastingen mogen echter niet worden geheven zonder wettelijke grondslag: het fiscale legaliteitsbeginsel. Uit de zaak *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*³¹ blijkt echter dat het ontbreken van een wettelijke

grondslag niet zonder meer met zich brengt dat in dit geval de verplichting tot terugbetaling van btw achterwege moet blijven. Van belang is of sprake is van wezenlijke elementen die de inhoudelijke kenmerken van de btw definiëren of van technische regels die van bijkomstige aard zijn ten opzichte van de wezenlijke elementen van de belasting. Btw-wetgeving hoeft volgens het Hof van Justitie namelijk niet alles uitputtend te regelen. Naar mijn mening kan het ontbreken van een regeling over de wijze waarop de afnemer de btw verschuldigd wordt en moet terugbetalen worden gezien als een technische regeling van bijkomstige aard. Het is immers duidelijk dat btw die de afnemer terugontvangt van de leverancier in verband met een correctie niet in aftrek mag worden gebracht en hij die dus moet terugbetalen. Ook zijn geen nadere bepalingen noodzakelijk om te bepalen welk bedrag de verschuldigdheid betreft. Uit art. 15 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 volgt dat alleen btw die in rekening wordt gebracht op een factuur die aan de wettelijke vereisten voldoet in aftrek mag worden gebracht. Een dergelijke factuur met daarop btw heeft de afnemer ook niet meer ingevolge art. 34f Wet OB 1968, zodat uit art. 15 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 reeds volgt dat geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Voor het moment van terugbetaling kan worden aangesloten bij het moment waarop het recht op aftrek oorspronkelijk is ontstaan, het moment waarop de factuur is ontvangen.³²

“Ook voor afnemer geldt correctie eerdere aangifte”

Dat betekent dat naar mijn mening ook aan de zijde van de afnemer geldt dat de aangifte over het tijdvak waarin de btw in aftrek is gebracht moet worden gecorrigeerd. Dit kan ertoe leiden dat belastingrente is verschuldigd. Een boete is mijns inziens niet op zijn plaats, tenzij de afnemer niet onverwijld actie onderneemt wanneer hij de creditnota ontvangt. In geval de correctie leidt tot verschuldigdheid van belastingrente zal de afnemer er wellicht beter aan doen het btw-nummer niet te verstrekken, zodat de aftrek in stand kan blijven.

Zoals beschreven in paragraaf 3.2 kan het ook zijn dat de afnemer de btw heeft teruggevraagd op basis van Richtlijn 2008/9/EG. Deze richtlijn bevat uitsluitend voor de situatie waarin de pro rata na de indiening van

²⁹ Dat zou bijvoorbeeld anders kunnen liggen als de leverancier en de afnemer onder één hoedje spelen.

³⁰ In een lopende procedure komt overigens aan de orde of de herzieningsregels ook gebruikt kunnen worden voor fouterstel, zie de conclusie van A-G Ettema van 20 december 2019, nr. 19/01427, V-N 2020/10.11. Vooralsnog is dat in Nederland echter niet de heersende leer. Recent: Hof Den Haag 31 maart 2020, nr. BK-19/00261 en BK-19/00262.

³¹ HvJ EU 8 mei 2019, C-566/17, BNB 2019/159.

³² HvJ EG 29 april 2004, C-152/02, V-N 2004/31.18.

het teruggaafverzoek wordt aangepast, de verplichting tot correctie, art. 13 Richtlijn 2008/9/EG. Dit betekent ook hier mijns inziens echter niet dat de btw niet terugbetaald hoeft te worden. Ook in deze situatie geldt dat mijns inziens sprake is van een technische regeling van bijkomstige aard. Uit diverse bepalingen van die richtlijn, bijvoorbeeld art. 8 en 9 van Richtlijn 2008/9/EG, volgt dat de factuur de basis vormt voor de teruggaaf van de btw. Gecombineerd met de creditnota beschikt de afnemer nu niet meer over een factuur met daarop btw. Bovendien volgt uit art. 32d lid 2 Wet OB 1968 dat ook voor de teruggaaf aangesloten moet worden bij de bepalingen uit de Wet OB 1968. Dat betekent dat hij de btw moet terugbetalen ook zonder uitdrukkelijke wettelijke grondslag over het hoe en wanneer die terugbetaling plaatsvindt. Daarvoor is het meest voor de hand liggende tijdvak het tijdvak waarover de btw oorspronkelijk is teruggevraagd. Ook hier is mijn conclusie derhalve dat de btw moet worden terugbetaald over het tijdvak waarin de btw is teruggevraagd.

5 Ten slotte

Mijn conclusie is dat de situatie waarin bij de latere verstreking van het btw-nummer alsnog het nultarief kan worden toegepast moet worden gezien als een weinig doordachte situatie. Te meer daar op de verstreking van het btw-nummer in het geheel geen termijn is gesteld.³³

³³ Dit is anders dan bijvoorbeeld in de explanatory notes voor de wijziging in de regels voor de plaats van dienst per 1 januari 2015, waarin wordt gesproken van verstreking binnen een redelijke termijn. *Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015*. Gepubliceerd 3 april 2015, p. 48.

Dat zou dus – in theorie – nog jaren later kunnen plaatsvinden. De leverancier kan de btw naar mijn mening terugkrijgen door de loutere verzending van een creditnota en een correctie van de aangifte en de Opgaaf ICP. De Belastingdienst moet maar zien of zij de btw van de afnemer terugontvangt, met name wanneer die btw is teruggevraagd op grond van Richtlijn 2008/9/EG. Dat kan fraude in de hand werken. Zo zorgt een maatregel die bedoeld is om fraude te bestrijden, voor nieuwe mogelijkheden tot fraude. Hoe hard misschien ook, we hadden er beter aan gedaan om de toepassing van het nultarief te weigeren als op het moment van verschuldigdheid de leverancier niet over het btw-nummer van zijn afnemer beschikt. Een uitzondering zou kunnen worden gemaakt in twee situaties:

1. De leverancier die – ondanks dat hij niet beschikt over het btw-nummer van zijn afnemer – het nultarief toch toe heeft gepast en het btw-nummer later ontvangt.³⁴
2. De leverancier die een btw-nummer heeft ontvangen van de afnemer en daarom het nultarief heeft toegepast, maar dit btw-nummer blijkt niet geldig te zijn en de leverancier ontvangt later alsnog een geldig btw-nummer.

In beide gevallen geldt namelijk dat er niets hoeft te worden gecorrigeerd en bestaat het risico dat de btw wel aan de leverancier moet worden teruggegeven, maar niet van de afnemer wordt terugontvangen niet. Met dergelijke uitzonderingen wordt wel het effect van de nieuwe materiële vereisten voor toepassing van het nultarief deels teniet gedaan. In dergelijke gevallen wordt het nultarief immers toegepast zonder dat de leverancier beschikt over het (correcte) btw-nummer van zijn afnemer op het moment van de levering. Zoals ik al aangaf in paragraaf 1 heb ik sowieso twijfels over de effectiviteit van deze quick fix.

³⁴ De leverancier loopt dan wel het risico dat zijn afnemer het btw-nummer nooit verstrekt.